

《論 説》

権利確定主義はリーガル・テストとしての
意味を持ち得るか（3・完）

— 法人税法に関する議論を中心として —

酒 井 克 彦

Ⅴ 所得課税法に通底したリーガル・テスト

— 引渡基準と同時履行の抗弁権による権利阻止

既に述べたところではあるが、大竹貿易事件最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決では、経済的な視点を包摂した広い意味での権利確定主義による判断が示された。大竹貿易事件において、最高裁は、結論として船積日基準を採用した課税処分を適法なものと判断したのであるが、船積日基準すなわち引渡基準が果たして権利確定主義に合致したものといえるのかという論点についても考えておかねばなるまい。

そこでは、まず資産の引渡しのタイミングで課税を行うことの意味について考える必要があるように思われる。この点、課税実務においては、棚卸資産の引渡しの日をもって、収益計上時期とする旨が通達されている。すなわち、法人税基本通達2-1-1《棚卸資産の販売による収益の帰属の時期》は、「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。」と通達するのである。このような取扱いは、例えば、長崎地裁昭和58年2月18日判決（訟月29巻9号1727頁）⁽⁷⁸⁾などの判決においても支持されている。

引渡基準は資産を手放したタイミングを待って課税の時期を捉える立場であるから、内在している資産のキャピタルゲインにかかる資産の手放し

時に精算して課税をすると考える譲渡益清算課税説と親和性を有するといえよう。所得税法上の譲渡所得については、この譲渡益清算課税説が妥当すると解されているが、果たして法人税法上はどうであろうか。同法 22 条 2 項にいう「無償による資産の譲渡」については、同学説に従って解釈することも可能であるが、無償による役務の提供についての説明では困難を覚える。さすれば、法人税法に関する議論においては、適正所得算出説による説明が説得的であるように思われる⁽⁷⁹⁾。学説上の多数もこの適正所得算出説に拠っていると解してよからう。

では、引渡基準の理論的根拠は奈辺にあるのであろうか。前述のとおり、金子宏教授は、棚卸資産の販売による収益の計上時期はその引渡しとし、請負報酬について物の引渡しを要する場合においても引渡しと同時に収益計上すべき旨を論じられる⁽⁸⁰⁾。いわば、権利確定主義の抽象性に親和性を有する説明振りであるように思われる。他方、松澤智教授は、既述したとおり経済的利益の法的支配説を採用される。

この点については、要件事実論的に説明することも可能かもしれない。すなわち、同時履行の抗弁権を念頭に置いた議論を措定することができる。すなわち、売買代金請求権に関する要件事実論的視角からすれば、棚卸資産等の販売者側（売主）は、売買契約の締結と同時に同請求権を認識することができるのであるから、一見すると、売買契約締結というタイミングこそが売上計上の時期ということになりそうであるが、同時履行の抗弁権がある限り、かかる売買代金請求権は権利こそあるものの、その権利実行に関しては、権利行使の阻止がなされ得ることからすれば、権利行使の確実性は依然として担保されている状況にあるとはいえない。無条件に売買代金を請求し得るとき、すなわち買い手側（買主）からの抗弁の機会が失われて初めて収益実現の蓋然性の高いタイミングの到来と考えれば（後述する無条件請求権説）、収益計上の時期は、棚卸資産等の引渡しを待つべきとの考え方が肯定されよう⁽⁸¹⁾。

このような考え方は、棚卸資産の販売だけではなく、請負契約における

請負報酬に係る収益の計上時期などについても同様の構成によることが可能である。例えば、請負に係る成果物として調査報告書を提出し注文者から調査報告書に係る検収書を受領した日において売上に計上すべきとした更正処分の適法性が争点とされた事例に東京地裁平成24年2月28日判決（税資262号順号11892）がある。同地裁は、「法人税法上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とするものとされ（22条2項）、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」とされている（同条4項）のであって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する年度の益金に計上すべきものと解される」として大竹貿易事件最高裁判決を引用した上で、「請負報酬は、物の引渡しを要する場合は仕事の目的物の引渡しと同時に、物の引渡しを要しない場合は約定の仕事を完成した後に、支払わなければならない（民法633条）のであって、仕事の目的物の引渡し又は約定の仕事の完成により、特約のない限り、仕事の目的物の所有権等が注文者に移転し、請負人は、注文者に対し、約定の報酬を請求することができることとなるから、請負報酬については、物の引渡しを要する場合は仕事の目的物の引渡しの時に、物の引渡しを要しない場合は約定の仕事を完成した時に、現実の収入がなくても、その収入すべき権利が確定し、その時の属する年度の益金に計上すべきものとなるというべきである。」と判示している。これなども、法人税法22条4項にいう公正処理基準によれば権利確定主義が妥当であるとした上で、その「確定」を「引渡し」のタイミングで判断しようとするものである。

二 無条件請求権説

上記のような同時履行の抗弁権を念頭に置いた議論は、何も目新しい議論ではない。いわゆる「無条件請求権説」と呼ばれる学説が、これまでも同様の考え方として示されてきたところである。

例えば、有料老人ホームを運営する財団法人が入居者から入居又は入居契約の更新の際に受領する入居一時金に係る収益計上時期が争われた事例として、東京地裁平成22年4月28日判決（税資260号順号11431）⁽⁸²⁾がある。同地裁は、「本件終身入居金に係る権利の特質に照らせば、本件終身入居金の収入の原因となる権利が確定する時期は、上記役務の提供の有無等にかかわらず決せられるべきところ、本件終身入居契約の定めによれば、本件終身入居金は、返済保証期間内に解約されたときは、中途終了返済条項の定めに基づき、当該期間内で通減する一部額の返還を要し（ただし、短期解約返済条項の定めがある契約が、契約後3か月以内に解約されたときは、日割りの施設利用料等の精算を要するものの、その全額の返還を要する。）、返済保証期間の経過後に解約されたときは、その全額の返還を要しないことになるのであるから、その収入の原因となる権利は、期間の経過により、その返還を要しないことが確定した額ごとに、その返還を要しないことが確定した時に実現し、権利として確定するものと解するのが相当である。」とし、「具体的には、返済保証期間を含む各事業年度において、当該事業年度末に解約等があったと仮定した場合の本件終身入居金の返金額（ただし、当該事業年度内に実際に解約等がされた場合には、実際の返金額とする。）と当該事業年度の前の事業年度末に解約等があったと仮定した場合の本件終身入居金の返金額（ただし、当該事業年度の前の事業年度末に契約が未締結の場合には、本件終身入居金の全額とする。）との差額が、当該事業年度において返還を要しないことが確定した額であるから、当該額を当該事業年度の益金として計上すべきことになる…。」とする⁽⁸³⁾。

かような考え方は、賃貸借契約の保証金のうち、契約上、契約終了時に返還を要しないこととされる「償却費」は、その預託を受けた時の属する年の収入となとした東京高裁昭和54年12月11日判決（税資109号674頁）⁽⁸⁴⁾の判断にも合致する。同高裁は、「控訴人が賃借人らから預託を受けた保証金のうち償却費相当額を除いた部分は賃料の未払等将来における債務を担保するための保証金であって、敷金とその性質を同じくするものであるが、賃貸物件の償却費にあてるものとされている償却費相当額に当る金額分は、賃貸借契約が終了し賃借人が賃貸物件の明渡しを受けて保証金を賃借人に返還する場合において、貸与期間の如何にかかわらず、返還を要しないものであって、しかも、右償却費相当額として預託を受けた金額分についても、賃借人としてこれをその用途のため特定保管しておく義務を負うものではなく、これを現実に賃貸物件の償却費として支出すべき拘束をも受けるものではないと解することができる。」とし、「そうすると、本件の償却費相当額合計金179万円は、約定の文言上、償却費という表現が使用されていることにかかわらず、控訴人が賃借人らに貸室を引渡し保証金の預託を受けた時点において、収入すべき権利が確定し、自由に処分することのできる金員であるといわなければならない。」として、無条件請求権説を採用しているが、かかる判断は上述した同時履行の抗弁権を念頭に置いた議論と親和性を有するといえよう^{(85),(86)}。

このように無条件請求権説を採用していると思われる事例は多い⁽⁸⁷⁾。

さて、管理支配基準のところでも述べたとおり、権利確定主義はあくまでも収入実現の蓋然性テストの一つであり抽象的な基準であるから、権利確定主義そのものでは明確に収益計上時期を画することができない場面も多い。そこで、管理支配基準などのサブテストを用いることによって権利確定主義の要請を充足するのと同様、無条件請求権説も同様のサブテストとして位置付けることができるように思われる。かくして、かような無条件請求権説をも含めたところで権利確定主義の体系を理解することが妥当であると考ええる。

三 所得課税法の共通基準たる権利確定主義

このように考えると、結論からいえば、所得税法上の権利確定主義の議論と法人税法上の同主義の議論の内容はさして変わるところがないようにも思われる。かような理解は、これまでの学説が、所得税法上の議論と法人税法上の議論を必ずしも明確に分けて論じてこなかった点にも符合する。これは、筆者がこの論稿の最初に指摘をした学説の傾向である。

本稿において、筆者は、これまで、権利確定主義を収入実現の蓋然性テストとして柔軟に捉え、契約当事者間の内心的効果意思の合致を基軸とする当事者間法的効力説（自説）により、その判断要素の一つとして法的効力による判断を介在させるとともに、契約関係以外の場面においては経済的利益の法的支配説（松澤智説）によるリーガル・テストとして捉え直すことにより、広義の権利確定主義の枠内において管理支配基準を説明し得るとの立場を示してきた。かような理解は、所得税法のみならず、法人税法においても妥当するということになりそうである。金子宏教授も、所得税法・法人税法間における権利確定主義の径庭を認めていない⁽⁸⁸⁾。

そもそも、権利確定主義の趣旨を、課税に当たって常に現実収入の時まで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、現実収入前であっても収入の原因となる権利の確定した時期を捉えて課税することとしたもの（例えば、東京地裁昭和54年3月7日判決・訟月25巻7号1956頁）と考えれば、所得税法においても、法人税法においても同じ要請が働くと考えべきであるから、権利確定主義とは所得課税法の共通基準としての性質を有するものと理解すべきであろう。

Ⅵ 法人税法において議論される権利確定主義の本質

一 公正処理基準に内在する法人税法独自の基準性

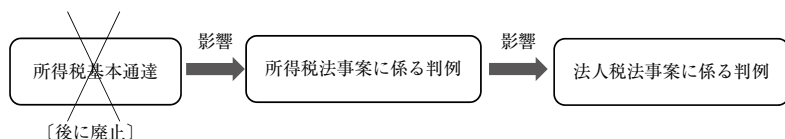
そうであるとする、本稿において、あえて法人税法上の権利確定主義を取り上げて議論しようとしたことには意味がなかったということになるのであろうか。

この点、所得税法 36 条《収入金額》1 項が、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。〔傍点筆者〕」と規定しており、権利概念を収入金額の「算入すべき金額」たる「計上すべき金額」の要素に持ち込んでいることからすれば、同法には権利確定主義を論じる実定法上の素地が一応あるといい得る⁽⁸⁹⁾。これに対して、法人税法 22 条 2 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定するだけで、権利概念を益金の額に「算入すべき金額」の要素に持ち込んでいないことに着目すれば、たとえ権利確定主義が所得課税法上の共通基準であるとしても、法人税法上の同主義の実定法上の根拠については、所得税法に比して慎重な考察が求められるべきではなかろうか。

では、法人税法は何を法的根拠として、権利確定主義なる概念を収益計上時期の判定基準と位置付けているのであろうか。それは、これまで見てきたとおり、所得税法の解釈事例において形成されてきた判例がもとになっているといえよう。金子宏教授は、法人税法上の収益計上の時期につ

いて、「所得の発生の時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点を基準とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生すると解すべきであろう」とされ、「その意味では、法人税法においても、権利確定主義が妥当する。」と論じられる⁽⁹⁰⁾。すなわち、権利確定主義は学説上の通説が、所得税法上の権利確定主義と法人税法上の権利確定主義の議論に径庭はないものとして展開してきたのと同様、その淵源は同根であるとみるべきであろう。

既述によると、そもそも権利確定主義は所得税基本通達に記載されていた課税実務上の取扱いに過ぎなかったところ、この考え方が、所得税法上の事案に係る最高裁判例においても採用されることによって、判例法理として法源を得ることになったものと考えられる。すなわち、権利確定主義の議論は、当初、所得税法 36 条の「権利…をもって収入する場合」の収益計上のタイミングに関する解釈問題であったところ、その後、法人税法上の事案においても、例えば大竹貿易事件最高裁判決などが権利確定主義を採用してきたのである。法人税法事案に係る種々の裁判例が、同じ所得課税法である所得税法事案における最高裁判例の影響を多分に受けたことも無理からぬ面があり、そうした影響を受けつつ法人税法においても、権利確定主義が裁判例の積み重ねにより定着してきたと解することが自然であろう。そして、繰り返しになるが、大竹貿易事件最高裁判決によって、法人税法上の権利確定主義が判例として確立されたといえよう。



もっとも、前述のとおり、法人税法における収益の額の計算は同法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うことになっているのであるから、所得税法と法人税法とでは条文の構造からして異なることは明らかである。そうであるにもかかわらず、所得税法と法

人税法には収益計上のタイミングの考え方に本当に径庭がないのであろうか。すなわち、法人税法上の権利確定主義が、所得税法における権利確定主義の議論を出発点としたものであったとしても、それらが完全に同一のものであるといい切ることは早計ではなかろうか。

気を付けておかなければならないのは、前述の大竹貿易事件最高裁判決は、権利確定主義の判断枠組みの中で結論を導き出したというよりは、むしろ、法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が権利確定主義を包摂した概念であるとした上での判断であるという点である。この点において、所得税法にはない判断が示されたというべきであろう。

二 法人税法における権利確定主義が有するリーガル・テストの意味

前述のとおり、大竹貿易事件最高裁判決は、法人税法上の権利確定主義を最高裁が初めて採用した事例である。同最高裁は、「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」と説示しているが、この判決文からは、「すなわち」で、「その実現があった時」と「その収入すべき権利が確定したとき」をイコールのものとしているように読める。この部分の意味するところについて若干の深耕を試みたい。

同事件の原審大阪高裁平成 3 年 12 月 19 日判決⁽⁹¹⁾は、「収益計上基準については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によることとなる。」とした上で、「ところで、今日のような、複雑化し、信用取引が支配的となり、多数の債権債務が併存する経済社会においては、現金の収支によって損益を計算するいわゆる現金主義では、企業の期間損益を適正に把握しえなくなったことから、現在の企業会計においては、現金主義は採られていない。そして、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められるところを要約したとされる企業会計原則においては、すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて

計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならないとされ（第二・損益計算書原則一・A）、原則としていわゆる発生主義を採用すると共に未実現収益は計上してはならないとしており、また、売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り（第二・損益計算書原則三・B）、売上高については実現主義によることとし、財貨または役務が外部に販売されることをもって、収益が実現するものとしているが（販売基準）、この場合における収益の実現とは、販売による財貨の移転等によって発生した価値が、客観的にみて確実となったと認められるような状態となり、かつ会計的に、当該取引について仕訳記帳がしうるような客観性と確実性を備えるに至ったことを指すものと解される。そして、企業会計実務においては、商品の引渡しを、右実現（販売）の具体的な基準としている。そして、通達 211-1 及び 211-2 は、法人税法においても右趣旨にしたがうこととし、商品の販売による収益計上基準の具体的基準として、引渡基準による旨を定めたものと解される。

以上の事由と、租税法の目的である租税の公平負担の原則に沿うためにはすべての納税者に画一的かつ統一的に取り扱う必要があること等に照らせば、法人税法においても、商品の販売についての収益計上基準としては、右内容の実現主義にしたがい、商品の引渡しを基準とするのが相当である。ただ、この場合においても、法律上の引き渡し概念にとらわれることなく、右実現の内容に則して、個々の具体的な取引過程においてどのような条件が満たされたときに収益が実現したと認識すべきかを判断すべきものと解するのが相当である。」と判断している。この文脈からみると、原審は、会計上の実現主義に従うという観点から、法人税法上の収益計上時期を考えていることが判然とする。

ところで、大竹貿易事件最高裁判決において、この原審のいう「会計上の実現主義」が念頭になかったとは思えない。このことに鑑みれば、同最

高裁が、「その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したとき」というところの前段である「その実現があった時」とは、原審判断にいう会計上の実現主義を指している、あるいは、その議論を念頭に置いているとみるのが最も素直であるように思われるのである。原審にいう「会計上の実現主義」とは異なる意味で「実現」という表現を最高裁が使うのであれば、何らかの説明なり言及があるのが普通であろう。しかしながら、最高裁は、自らが使用する「実現」概念についての説明はしていないのである⁽⁹²⁾。この点は、綿引万里子調査官が、為替取組日基準が企業会計の実務において問題視されていることに言及しているところからも裏付けられる⁽⁹³⁾。このことからすれば、差し当たり、最高裁が会計上の実現主義にいう「実現」を無視しているとは想定しづらい。

ではなぜ、最高裁は、原審が示す会計上の「実現があった時」ととどめるのではなく、さらに続けて、「すなわち、その収入すべき権利が確定したとき」と論じているのであろうか。換言すれば、ここで、同最高裁が権利確定主義に触れた意義は奈辺にあるのであろうか。

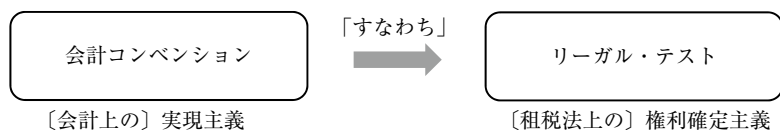
この点については、次のような推論が成り立ち得る。会計上の実現主義（実現があった時）を租税法の観点から眺めて、「すなわち、その収入すべき権利が確定したとき」により判断すべきという意味と理解する捉え方である⁽⁹⁴⁾。前述のとおり、我が国の最高裁は、これまで所得税法上の事案において、再三権利確定主義によって課税のタイミングを決してきたのであって、過去の所得税法上の判例と、法人税法に要請される「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が予定しているであろうところの企業会計準拠主義（＝実現主義）との接木を「すなわち」で表現したのではないかという考え方があり得る。このくだりの前段では「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば」としており、これを受けているのが、「実現があった時」という表現であることを看過することはできない。

つまり、同最高裁がいう「収益は、その実現があった時、すなわち、そ

の収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」との説示は、「会計上の実現主義」すなわち「租税法上の権利確定主義」によって収益計上時期が画されるとの判断が示されたものと理解することができるのではなかろうか。

そうであるとするならば、次に、大竹貿易事件最高裁判決は、実現主義によるべきことと権利確定主義によるべきこととを同義に捉えているのかという疑問が惹起される。要するに、同最高裁が、「会計上の実現主義」と「法人税法上の権利確定主義」を言葉は違えども実質的に同一のものとして捉えているのか否かという問題である。この問に対して、「会計上の実現主義」と「法人税法上の権利確定主義」を同義のものと最高裁が考えていると答えるとすれば、それはある意味で正しいともいい得るが、純粹なる正解とはいいい切れないと思われる。権利確定主義とは、前述のとおり、「収入実現の蓋然性が高い」レベルで収益計上のタイミングを捉える抽象度の高いものであるところ、「実現主義＝実現の蓋然性の高い段階で捉える」という公式は成り立たないはずである。ただし、「実現の蓋然性」という概念はいまだ会計上実現していない段階での課税を許容しているのであって、「実現の蓋然性」概念を持ち込んだ瞬間に既にそれは「会計上の実現主義」ではないからである。したがって、同最高裁判決にいう「すなわち」とは、「会計上の実現主義に相応するものが租税法における権利確定主義であるが、ここでは、この権利確定主義に従って判断すべき」という趣旨に捉えるべきであるといえよう。完全な意味でのイコール（＝）ではなく、ニアリーイコール（≒）として捉えるべきである。

この論旨からすれば、必ずしも会計という実現主義に限って判断されるという意味ではなく、租税法においては、かかる会計上の実現主義に比してやや緩い判断枠組みである権利確定主義という考え方に従うことを論じているとみるべきこととなる。

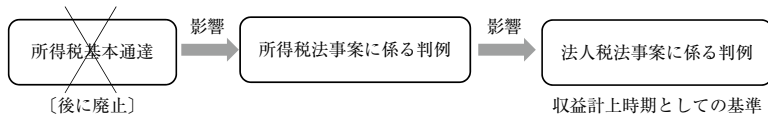


谷口勢津夫教授は、大竹貿易事件最高裁判決を素材として、『『ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。』（輸出取引収益実現〔大竹貿易〕事件・最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁）とする…判旨では、実現主義と権利確定主義とが同義とされているように思われる。しかし、その判旨に続けて、『右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。』と説示されている。この説示からすれば、前記の判例は、益金の年度帰属について、収益の実現を基準にしてこれを判定すべきであるという規範（益金の年度帰属判定規範としての実現主義）を定立し、収益の実現を主要事実、収益に係る収入すべき権利の確定を間接事実、として位置づけるという判断枠組みを、採用したものと解される。というのも、企業会計における収益計上基準としての実現主義は、広義の発生主義（企業会計原則第2の1のA）に属する考え方であり、収益の発生につき客観的な確実性・確定性を要求するものであるが、収益に係る収入すべき権利の確定は、そのような確実性・確定性の徴憑とみることができるからである…。例えば、今日の輸出取引の経済的実態からすれば、商品の引渡し（引渡基準）だけでなく、『売主は、商品の船積み完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買

い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るという事情』(船積日基準)も、収益実現の間接事実となると解される(前掲輸出取引収益実現[大竹貿易]事件・最判参照。)」と論じられる⁽⁹⁵⁾。

かような構成は、実現主義と権利確定主義を「すなわち」で結び、前者を企業会計ルールとし、後者を租税法上の規範とみる前述した私見と親和性を有するといえよう⁽⁹⁶⁾。

この構成により大竹貿易事件最高裁判決を整理すると、仮に、法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を会計上の基準であると捉えることが妥当であると解したとしても、収益計上時期に関しては、必ずしも会計上のコンベンション(実現主義)によるべきと判示したのではなく、リーガル・テストを経た法人税法上のスクリーンにかけられた処理基準によるべき旨を最高裁は判示したのではないと思われるのである。

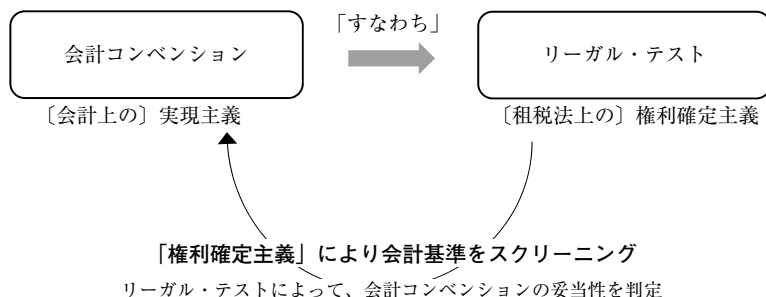


もちろん、そこでのリーガル・テストは緩やかな法的基準性を求める権利確定主義によるべき旨を判示したとみるべきであろう。

三 スクリーニングの道具としての権利確定主義

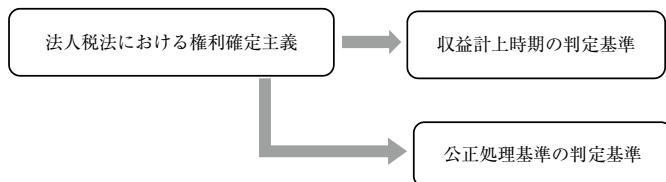
もっとも、次のような試論もあり得る。

ここにいうリーガル・テストとは、収益計上時期をいかなる判定基準により画するかという意味でのテストとみることもできるが、他方で、そのような収益計上時期の判定基準としての意味としてではなく、対象としようとしている会計コンベンションが果たして権利確定主義の見地からみて妥当なものといえるか否かという「判定基準」としてのテストを意味するとする見方があり得ると思われる。



大竹貿易事件において、最高裁は、「権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」としたのであって、さらに、「輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものとして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的」であるとして、権利確定主義を論じているのである。換言すれば、ここには、権利確定主義によって、適用されるべき会計基準をスクリーニングしているという意味が包蔵されているのである。すなわち、会計基準がそのまま法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と認定されるのではなく、「権利確定主義」というふるい[・]い[・]にかけられて初めて、同基準と認定されるという構成が大竹貿易事件において示されたとみるべきであろう。

〔法人税法における権利確定主義の二つの意味〕



法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、なるほど企業会計原則等の会計諸規則を念頭に置くこととなるとはいっても、通説の採用するところの三層構造を前提とすれば、直接に企業会計基準等の会計諸規則を指すのではなく、商法・会社法上の「（企業）会計の慣行」をいうのであるから、その段階で法的な視角が持ち込まれているはずである。しかしながら、それはあくまでも商法・会社法が認定する（企業）会計の慣行であって、法人税法の視角からの議論ではない。そこで、ある会計処理の基準が「公正処理基準」として認定されるためには、何らかのリーガル・テストにより、対象となる会計処理の基準が適正な課税の実現の観点から妥当なものであるといえるか否かのふるいにかけている必要があるのである。大竹貿易事件最高裁判決は、そのスクリーニングに権利確定主義を用いたわけである。そこで初めて、対象とされている会計処理の基準が法人税法の趣旨や目的に合致したものであるかどうかという法的なフィルターをかけることが可能となるのである。

すなわち、法人税法上の権利確定主義とは、会計上の実現主義ではなく、同法の趣旨に合致した会計処理の基準として評価され得るものを導くための道具であるとみるべきではなからうか。少なくとも、大竹貿易事件において、最高裁は、前段ではいったん「実現主義すなわち権利確定主義」的な表現を採用してはいるものの、後段では、権利確定主義によってスクリーンにかけられた会計処理の基準が法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とであるということを前提に議論を展開し、そこに法人税法独自の基準性を導出しているとみることがで

きるように思われるのである。

ここにこそ、所得税法上の権利確定主義が意味するリーガル・テストと、法人税法上の権利確定主義が意味するリーガル・テストとの違いが明らかになるのである。

結びに代えて

一般には、所得税法上の権利確定主義も法人税法上の権利確定主義もいずれも所得課税法におけるリーガル・テストとして径庭なく機能していると考えられている。ただし、所得税法上の権利確定主義は法律的観点からの議論、すなわち、純粹に同法 36 条の解釈論から導出されるリーガル・テストとしての意味を持ち得るのに対し、法人税法上の権利確定主義は企業会計準拠主義との関係を意識して論じられるものである。所得税法 36 条と比較すれば、法人税法上の権利確定主義は、同法 22 条 2 項から直接導出され得るのか否かが判然としないといっても過言ではない。したがって、そもそも実定法上の根拠の希薄なものという整理にもなりそうである。

権利確定主義が法人税法上の収益計上時期の判定基準として作用していることについては、所得税法における権利確定主義の思考と類似している点も指摘し得る。確かに、元々所得税法を出発点として議論されていた権利確定主義の考え方を法人税法に持ち込んできたことを踏まえれば、これらを全く別個のものと位置付けることも妥当ではない。

しかしながら、ここまで繰り返して述べてきたとおり、所得税法とは異なり企業会計準拠主義を採用する法人税法においては、同法上の権利確定主義を単なる収益計上時期の判定基準として位置付けることは妥当ではなく、むしろ企業会計と法人税法の連結を図るための道具としての役割をも有している点に着目すべきではなかろうか。企業会計において認められる収益計上基準を、法人税法上も許容し得るかを判断する局面、すなわち、

公正処理基準該当性判断の場面において、法人税法固有の趣旨というふりにかけるための道具としての役割が、同法上の権利確定主義に求められているのではなかろうか。大竹貿易事件最高裁判決を紐解くと、かような解釈が妥当ではないかと考える。

ただし、既述のとおり、所得税法上の議論とは異なり、法人税法上の権利確定主義には実定法上の根拠を見出し難いという問題も看過できず、かかる点に鑑みれば、法人税法上の権利確定主義とは、会計処理の基準につき公正処理基準該当性を判断する上でのある種の支えではあるものの、あくまでも間接的・補助的なテストに過ぎず、所得税法上のそのような積極的なりーガル・テストとしての意義付けができるか否かについては疑問が残るという点を最後に指摘しておきたい。

(78) 同事件は、資産の販売による収益計上の基準としての引渡しとは、現実の占有移転だけではなく、実質的にその資産に対する支配関係の変動があった場合をも含むものと解するのが相当であり、不動産の場合には、登記関係書類の交付、代金の支払、所有権移転登記手続の完了等をもってその指標とするのが妥当であるとされた事例である。判例評釈として、松澤智「判批」ジュリ 828 号 244 頁、田中久夫「判批」税務事例 19 卷 4 号 2 頁、有本恒夫「判批」税弘 32 卷 6 号 137 頁、永田学「判批」税通 39 卷 13 号 230 頁など参照。この判断は、控訴審福岡高裁昭和 60 年 4 月 24 日判決（税資 145 号 193 頁）及び上告審最高裁昭和 61 年 10 月 9 日第一小法廷判決（税資 154 号 8 頁）においても維持されている。

(79) 法人税法 22 条 2 項が無償取引についても収益が生ずる旨を規定しているのは、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設の規定であるとする考え方を適正所得算出説という（金子宏『租税法〔第 21 版〕』312 頁（弘文堂 2016））。最高裁平成 7 年 12 月 19 日第三小法廷判決（民集 49 卷 10 号 3121 頁）、宮崎地裁平成 5 年 9 月 17 日判決（行裁例集 44 卷 8・9 号 792 頁）なども参照。

(80) 金子・前掲注(79)、327 頁。

(81) この点については、酒井克彦「法人税法における要件事実論」伊藤慈夫＝岩崎政明『租税訴訟における要件事実論の展開』338 頁（青林書院 2016）を

参照。

- (82) 判例評釈として、泉名正男「判批」税務事例 45 巻 7 号 22 頁参照。
- (83) この判断は、控訴審東京高裁平成 23 年 3 月 30 日判決（税資 261 号順号 11657）でも維持されている（判例評釈として、田島秀則「判批」ジュリ 1463 号 119 頁参照）。なお、最高裁平成 24 年 8 月 15 日第一小法廷決定（税資 262 号順号 12021）において不受理とされている。
- (84) 原審は後述する東京地裁昭和 54 年 3 月 7 日判決である。
- (85) この判断は、その後、上告審最高裁昭和 56 年 10 月 8 日第一小法廷判決（訟月 28 巻 1 号 163 頁）においても維持されている。判例評釈として、篠原靖宏「判批」税理 26 巻 5 号 147 頁、高津吉忠「判批」税務事例 14 巻 1 号 50 頁など参照。
- (86) また、この事件では、短期入居金に関しても収益計上時期が争われたが、「本件短期入居金に係る権利の特質に照らせば、本件短期入居金の収入の原因となる権利が確定する時期は、上記役務の提供の有無等にかかわらず決せられるべきところ、本件短期入居契約の定めによれば、本件短期入居金は、短期解約返済条項の定めがあり、契約後 3 か月以内に解約された場合には、短期解約返済条項の定めに基づき、日割りの施設利用料等の精算を要するものの、その全額の返還を要し、短期解約返済条項の適用がない場合には、その全額の返還を要しないことになるものであるから、その収入の原因となる権利は、期間の経過により、その返還を要しないことが確定した時に実現し、権利として確定すると解するのが相当である。」として、ここでも無条件請求権説が採用されている。
- (87) 例えば、商品引換券やプリペイドカードの発行対価についても、請求に応じて返還する義務があるかどうかが重要となる（名古屋地裁平成 13 年 7 月 16 日判決・訟月 48 巻 9 号 2322 頁。判例評釈として、高橋靖「判批」ジュリ 1232 号 201 頁、岸田貞夫＝森陰輝夫「判批」TKC 税研情報 12 巻 1 号 1 頁、加藤就一「判解」平成 14 年度主要民事判例解説〔判タ臨増 1125 号〕246 頁など参照）。また、原告会社が受領した 10 年間分の排水ポンプ場の維持管理のための負担金については、通常の会計処理の準則に従い、労務の提供がなされた期間に対応する形でその対価をその期間の収益として順次会計処理すべきものであり、途中で残りの労務提供が不要となって残額を返還しなければならないような場合を除いて、労務提供が不要となった時点における収益として会計処理すべきであるから、原告会社が 10 年間にわたる前受金として経理処理することとしていた負担金のうち、原告会社の労務提供が不要となった時点において未経過となった残高分については、その時点における収益とすべきであるとされた事例として、鳥取地裁平成 12 年 2 月 8 日

- 判決（税資 246 号 524 頁）及びその控訴審広島高裁松江支部平成 14 年 2 月 22 日判決（税資 252 号順号 9073）がある。同事件の判例評釈として、中野百々造「判批」ジュリ 1234 号 136 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 11 巻 6 号 28 頁など参照。なお、上告審最高裁平成 14 年 9 月 10 日第三小法廷決定（税資 252 号順号 9184）において、上告棄却とされている。
- (88) 金子・前掲注(79)、327 頁。
- (89) もっとも、植松守雄氏は、法人税法における収益計上の基準として近代的な会計基準である「発生主義」や「実現主義」の考え方があることは明らかであるとされ、租税法に特別の定めがない限り、法人税法上のそれと所得税法上のそれとで異なると考える理由はないとされる。所得税法において、「収入すべき金額」の一語で、それが租税法特有の権利確定主義を意味すると解釈することには無理があり、その本来の意味は会計基準としての「発生主義」や「実現主義」の発想と同根のものと考えてのが自然であるとされる（植松「判批」『租税判例百選〔第 3 版〕』93 頁）。
- (90) 金子・前掲注(79)、327 頁。
- (91) 前掲注(76)。判例評釈として、佐藤孝一「判批」税通 47 巻 7 号 233 頁など参照。
- (92) 清永・前掲注(76)、153 頁。
- (93) 綿引万里子「判解」『最高裁判所判例解説〔民事編〕平成 5 年度（下）』1011 頁、同・前掲注(76)、曹時 225 頁。
- (94) 武田隆二教授は、会計上の実現主義を権利確定主義としている（武田『会計学一般教程〔第 2 版〕』112 頁（中央経済社 1991））。ただし、清永敬次教授は、このような会計学上の学説は例外に属するとされる（清永・前掲注(76)、154 頁）。なお、京都地裁昭和 34 年 1 月 31 日判決（行裁例集 10 巻 1 号 90 頁）も参照。
- (95) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』391 頁（弘文堂 2016）。同教授は、「益金は、基本的には会計上の収益概念に基づき、外部から流入した経済的価値として構成されている…。すなわち、法人税法 22 条 2 項は（無償取引のうち、外部からの経済的価値の流入のない取引については、収益を擬制して）、実現した所得のみを課税の対象とするという実現主義の考え方、を採用していると解される。このような意味での実現主義は、外部からの経済的価値の流入という事実をもって、益金の年度帰属を決定する考え方として、『転用』されることがある…。企業会計準拠主義…の下で、企業会計における収益計上基準としての実現主義（企業会計原則第 2 の 1 の A・3 の B）に準拠して、益金の年度帰属を決定するという考え方が、これである。『ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処

理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。』（輸出取引収益実現〔大竹貿易〕事件・最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁）とする判例は、そのような考え方に基づくものと解される。」とされる。

- (96) ただし、谷口教授は、前者（実現主義）を主要事実とし、後者（権利確定主義）を間接事実とされるのであるが、この捉え方には議論の余地がある。この点については、酒井克彦「法人税法における要件事実論」伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』325頁（青林書院2016）参照。谷口説への疑問として、泉絢也「債務確定主義（債務確定基準）のレゾナントル——権利確定主義・公正処理基準との関係、要件事実論的考察も交えて——」税務事例47巻2号39頁、同「収益（所得）の実現は主要事実、収入すべき権利の確定は間接事実か？——要件事実論から得られる示唆——」中央大学大学院研究年報45号21頁も参照。